

В Диссертационный совет ФГБОУ ВО  
«Российская академия народного хозяйства и  
государственной службы при Президенте  
Российской Федерации»  
119571, г. Москва, проспект Вернадского, д.82

## **ОТЗЫВ**

официального оппонента  
по диссертации Худякова Павла Алексеевича  
«Правовые аспекты налоговой конкуренции в реализации механизмов  
государственного регулирования» по специальности  
5.1.2 Публично-правовые (государственно-правовые) науки, представленной  
на соискание учёной степени кандидата юридических наук, выполненной  
на кафедре правового регулирования экономики и финансов Института  
государственной службы и управления Российской академии народного  
хозяйства и государственной службы при Президенте Российской  
Федерации.

Диссертационное исследование Худякова Павла Алексеевича посвящено правовым аспектам налоговой конкуренции – актуальной, практически неисследованной в правовом аспекте теме. Как отмечено автором, правовые вопросы налоговой конкуренции приобретают сегодня все большую актуальность в связи с тем, что в настоящее время усиливается налоговая конкуренция не только за налоговую базу крупнейших налогоплательщиков, но и за налоговую базу среднего и малого бизнеса (с. 4). Важность выбранной автором темы подчеркивается отсутствием разработанных правовых подходов к проблематике налоговой конкуренции как в российском праве в целом, так и в финансово-правовой науке. Как указывает автор, именно правовая конструкция налоговой конкуренции, место налоговой конкуренции в системе налогового и финансового права, а также межотраслевой подход к регулированию налоговой конкуренции могут оказать влияние как на развитие налоговой конкуренции, так и на ее экономический эффект (с. 5). Исследование Худякова Павла Алексеевича

затрагивает важную, не разработанную в правовой науке, равно как и в науке финансового права проблематику налоговой конкуренции, которая имеет теоретическую и практическую значимость.

Работа имеет публично-правовой характер, и в этом ее особое значение, ибо экономических работ по данной тематике достаточно много, но системного анализа до сих пор проведено не было. Ценно и то, что работа написана на основе анализа правового регулирования налоговой конкуренции, затрагивающего ИТ-отрасль экономики, в которой работает сам соискатель.

Научная ценность диссертационного исследования соискателя заключается в том, что им осуществлено целостное исследование правовой конструкции и правовых аспектов налоговой конкуренции в рамках имплементации и реализации стимулирующих и преференциальных налоговых режимов.

Анализ работы свидетельствует, что поставленная соискателем цель – определение основных правовых аспектов и правовых механизмов налоговой конкуренции, а также правовая оценка механизмов государственного регулирования и мер, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции за налоговую базу налогоплательщиков-организаций, была достигнута благодаря методологически верно поставленным задачам исследования. Для достижения цели исследования соискатель вполне обоснованно исходил из необходимости определения понятий «налоговая конкуренция», добросовестная и недобросовестная налоговая конкуренция; выделения механизмов государственного регулирования налоговой конкуренции, разграничения налоговой конкуренции и мер стимулирования; определения дефектов правовой конструкции преференциального режима налогообложения в рамках налоговой конкуренции для ИТ-компаний, разработки предложений по устранению дефектов налоговой конкуренции и др.

Правильный методологический подход к исследованию позволил П.А.

Худякову разграничить понятия добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренции, выявить дефекты правовой конструкции механизмов государственного регулирования налоговой конкуренции и научно обосновать отдельные правовые конструкции для устранения таких дефектов, а также сделать предложения по коррекции налогового законодательства с целью устранения дефектов правовой конструкции механизмов налоговой конкуренции.

*Научная новизна исследования.*

Представленная диссертация обладает научной новизной. Впервые на уровне диссертационного исследования дано экономико-правовое понятие «налоговая конкуренция». Диссертант определил, что налоговая конкуренция – это установленный государством «налоговый режим, представляющий налогоплательщику преференциальные льготные условия по сравнению с налоговым режимом любой иной конкурирующей налоговой юрисдикцией с целью стимулирования»/.../ перемещения налоговой базы в такое государство (с. 54). Данное определение выведено соискателем на основе анализа большого числа экономических источников по данной теме, а также международных документов. – Директив ЕС и документов ОЭСР.

В этом определении очень важно то, что налоговая конкуренция имеет акцент не в стимулирующей функции налога, как часто отмечается в экономической науке, а именно в налоговой базе. Она существует со всеми своими стимулами исключительно ради того, чтобы переместить в конкурирующую юрисдикцию налоговую базу налогоплательщика. Это очень важный вывод соискателя (с. 55).

Характеризуется новизной и подход соискателя к определению понятий добросовестная и недобросовестная налоговая конкуренция. Он выносит на защиту положение о том, что «ключевыми различиями в понятиях добросовестная и недобросовестная налоговая конкуренция является соблюдение налоговой юрисдикцией, устанавливающей налоговый режим»/.../ «принципов международного налогообложения, международных

договоров и норм мягкого права, а также учет такой юрисдикцией налоговых интересов конкурирующей юрисдикции.» (с. 62). К числу недобросовестных налоговых конкуренций диссертант, прежде всего, относит офшорные юрисдикции.

В работе весьма ценно то, что формулируя теоретические позиции, диссертант одновременно подчеркивает их практическую значимость (с. 64, с. 54).

Интересны классификации налоговых конкуренций, предложенные соискателем (с. 68).

Стоит согласиться с мнением соискателя о том, что «основным критерием разграничения мер налоговой конкуренции и мер стимулирования экономической деятельности является фискальный критерий, а именно – направленность правовых механизмов на перераспределение налоговой базы в налоговую юрисдикцию.» Соответственно, по мнению соискателя меры стимулирования могут быть гораздо шире, они не сводятся к перемещению налоговой базы, не направлены на нее. Он активно это доказывает на примере ИЦ «Сколково» и Парка высоких технологий (ПВТ) в Беларуси. В частности, отмечается, что льготы и преференции ИЦ «Сколково» не рассматриваются как элемент налоговой конкуренции (с. 129). Вместе с тем, автор работы исследует различные правовые механизмы и оценивает их на предмет механизмов налоговой конкуренции. В частности, инвестиционный налоговый кредит не является правовой конструкцией перемещения налоговой базы (с. 143), а ускоренная амортизация, напротив, является стимулом налоговой конкуренции (с. 147).

Заслуживает пристального внимания предложение соискателя о введении налога на выход. Он отмечает, что этот налог взимается в налоговых юрисдикциях, где происходит прирост капитала налогоплательщика в случае перемещения таким налогоплательщиком активов или изменяется налоговое резиденство (с. 171-172). Диссертант справедливо отмечает, что налог на выход весьма эффективен в связи со

сдерживанием перевода активов, формирующих налоговую базу в другую юрисдикцию. (с. 177). Кроме того, он подчеркивает, что отсутствие этого налога в правовой системе негативно влияет на отток налоговой базы и на защищенность налоговых доходов бюджета (с. 179). По мнению соискателя, налог на выход фактически является «страховщиком» института поддержки бюджета (с. 179). Налогообложению, по его мнению, подлежит размер доходов, прибыли и активов, перемещаемых из налоговой юрисдикции., предоставляющей льготу в конкурирующую налоговую юрисдикцию.

Весьма интересной и ценной частью научного исследования соискателя являются дефекты правовой конструкции режима налогообложения ИТ-компаний, выявленные соискателем (положение 5 на защиту). Эти выводы диссертанта могут быть очень полезны в законотворческой деятельности. Безусловно, ряд этих дефектов выделен соискателем исходя из анализа лично его практической деятельности в сфере ИТ- технологий. Диссертант выделяет четыре таких дефекта.

Представляется, что на сегодняшний день особенно значимым дефектом в режиме налогообложения ИТ-компаний для налоговой конкуренции является отсутствие гарантий устойчивости (стабильности налогового режима) применения льгот и преференций для налогоплательщиков. Как отмечает диссертант, для устранения этого дефекта необходимо включение в налоговое законодательство стабилизационных положений, т.е. конкретного периода действия пониженных ставок налогов, установленных для режима налоговой конкуренции. Также интересно положение соискателя о том, что развития преференциальных налоговых режимов в целях налоговой конкуренции сферы ИТ-технологий необходимо введение ограничительных механизмов. Как утверждает автор, этим механизмом должен явиться, прежде всего, налог на выход. Последний должен быть введен в НК РФ. Следует согласиться с соискателем, что в налоговое, административное и корпоративное законодательство должны быть включены положения, стимулирующие использование

налогоплательщиком правовых норм, направленных на осуществление налоговой конкуренции. Также соискатель утверждает, что необходимо установить пониженные ставки налога на прибыль на срок не менее 10 лет.

Таким образом, диссертационное исследование Худякова П.А. обладает научной новизной.

*Степень обоснованности и достоверности научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации.*

Первая глава диссертации посвящена теоретическим основам налоговой конкуренции. В первом параграфе первой главы представлены результаты исследования понятий «налоговая конкуренция» и «добросовестная и недобросовестная налоговая конкуренция». Диссертант дал определение этих понятий. Его выводы основаны на изучении экономической литературы, посвященной анализу налоговой конкуренции, в том числе работах зарубежных авторов. Кроме того, для анализа данных вопросов привлечен массив международных правовых актов и документов. Диссертант считает, что определение понятия «Налоговая конкуренция» необходимо для выявления ключевых правовых характеристик и свойств налоговой конкуренции как правового института, что необходимо для разработки законодательства о преференциальных правовых режимах и налоговых льготах. В этой же главе автор попытался обосновать правовую природу института налоговой конкуренции (с. 55-57). Во втором параграфе первой главы исследована концепция налоговой конкуренции и правовые механизмы налоговой конкуренции. Непосредственно рассмотрены понятия налогового режима и налоговой конкуренции, соотношение системы налогообложения и налоговой конкуренции, а также выделены правовые механизмы, используемые для реализации целей и задач налоговой конкуренции.

Вторая глава посвящена исследованию российского и зарубежного законодательства о налоговой конкуренции на примере налогового режима для ИТ-индустрии. В первом параграфе работы дана общая характеристика

российского и зарубежного законодательства о налоговой конкуренции на примере налогового режима для ИТ-индустрии. Автор использовал анализ правовых режимов налоговой конкуренции в различных странах – Великобритании, Испании, Турции, Ирландии, Италии, Японии и сделал интересные выводы. В результате этого анализа диссертант сделал вывод о том, что различные налоговые льготы, установленные в Омской области и в Приморском крае для ИТ-компаний являются лишь частично механизмом налоговой конкуренции (с. 155-156). В то же время автор отмечает, что налоговые режимы УСН для ИТ-компаний можно квалифицировать как механизмы, направленные на снижение налоговой конкуренции. Однако, наличие сходных внутренних налоговых режимов, предоставляющих аналогичные преференции, создает условия для внутригосударственных налоговых режимов (с. 158).

Вместе с тем, он обстоятельно доказал, что существуют налоговые льготы для ИТ-компаний, предоставляемые территориальными и инвестиционными налоговыми режимами, однако рассмотрение данных режимов в качестве полноценных мер, направленных на налоговую конкуренцию, осложняется в связи с ограничениями на виды этой деятельности (территориальные, регистрационные и т.д.) (с. 165). Что касается режимов ОЭЗ, СПВ, то их, по мнению диссертанта, можно будет рассматривать как механизмы налоговой конкуренции, т.е. механизмы, направленные на перераспределение налоговой базы (с. 170-171).

Второй параграф второй главы посвящен налогу на выход как правовому механизму реализации мер международной налоговой конкуренции. Соискатель анализирует зарубежный опыт введения и реализации налога на выход и подчеркивает, что этот налог очень важен для сдерживания перевода активов в другую юрисдикцию, а также обеспечивает механизм обеспечения доходов бюджета в таком случае (с. 177). В третьем параграфе работы соискатель исследует конкретные проблемы и предлагает совершенствование налогового режима налоговой конкуренции для ИТ-

компаний.

Представляет интерес исторический обзор различных периодов развития законодательства о преференциальном режиме для ИТ-компаний. Автор отмечает, что активное развитие преференциального режима для налоговой конкуренции в России началось с 2022 года. В эти годы расширились налоговые льготы, ставка налога на прибыль установилась в 0 процентов, ИТ-компании были освобождены от налоговых проверок. И все эти меры, тем не менее, не повлияли в полной мере на релокацию ИТ-компаний. Автор доказывает это анализом законодательства и материалами судебной практики. В то же время соискатель подчеркивает, что преференционный налоговый режим для ИТ-компаний в РФ не является стимулом для налоговой конкуренции по перераспределению налоговой базы иностранных налоговых резидентов. Четвертый параграф второй главы работы посвящен вопросам донастройки налогового режима налоговой конкуренции с учетом опыта деофшоризации и действующих ограничений в отношении недружественных стран. Диссертант рассматривает специальный административный режим (САР), установленный НК РФ как не только режим деофшоризации, но и как режим, направленный на осуществление добросовестной налоговой конкуренции путем перемещения налоговой базы из конкурирующих налоговых юрисдикций (с. 235). Соискатель подчеркивает, что налоговый режим САР имеет донастройки, которые можно применить с учетом современных санкционных ограничений (с. 241)

*Выносимые на защиту положения заслуживают поддержки как значимые для развития финансового права, обладающие научной новизной и отражающие результаты проведенного исследования диссертанта*

В то же время, несмотря на общую положительную оценку работы представляется возможным высказать ряд **замечаний, имеющих, главным образом, теоретическое значение.**

1. Соискатель в пункте 2 положений, выносимых на защиту, дает понятие объекта правоотношений по поводу налоговой конкуренции. В его

определении это понятие сформулировано так: «объектом правоотношений по поводу налоговой конкуренции являются общественные отношения, возникающие в процессе формирования суверенными государствами – налоговыми юрисдикциями /.../ налогового режима в налоговой системе /.../» (с.9). С таким определением нельзя согласиться, ибо согласно теории права, объектом правоотношения не могут являться какие-либо правоотношения вообще. Объектом правоотношения являются субъективные права и юридические обязанности его участников (См. к примеру: Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права М., 2001 С. 399).

2. Не совсем корректна научная характеристика государственного регулирования, направленного на реализацию мер налоговой конкуренции, предложенная автором в п. 3 положений, выносимых на защиту. Соискатель отмечает, что «в теории финансового права следует выделить следующие правовые механизмы государственного регулирования, направленные на реализацию мер налоговой конкуренции». И среди этих правовых механизмов - налоговое законодательство, международные налоговые соглашения, нормативно-правовые акты и т.д.

Как известно, нормативные правовые акты любого иерархического уровня являются источниками правового регулирования в любой сфере общественных отношений. А если иметь ввиду государственное регулирование как деятельность государства, основанную на праве, на традициях, на существующей морали и др., то право, а значит и нормативные правовые акты любого уровня являются единым, неделимым средством государственного регулирования. Вряд ли можно говорить о нормативных правовых актах в контексте правовых механизмов. Последние рассматриваются в теории права как некие локальные средоточия нормативного материала и, соответственно, способы регулирования.

3. В работе постоянно прослеживается путаница между налоговыми и государственно-правовыми отношениями, составляющими предмет диссертационного исследования. И, как результат – нет системного взгляда

на всю массу отношений, складывающихся по поводу регулирования налоговой конкуренции. Так, на стр. 56 работы соискатель указывает, что «правоотношениями по поводу налоговой конкуренции выступают не налоговые правоотношения, а только государственно-правовые отношения, возникающие в процессе установления налогов/.../и т.д. И в продолжение этой мысли он утверждает, что «субъектами отношений по поводу налоговой конкуренции могут являться только органы публичной власти, которые обладают компетенцией или полномочиями по установлению налогового режима.» (с. 59) «В то же время на стр. 59 работы соискатель говорит о налоговых правоотношениях, существующих в рамках правовой концепции налоговой конкуренции. Они, по мнению диссертанта, «могут формироваться только в процессе использования налогоплательщиками льгот и преференций/.../, а также в процессе осуществления налоговыми органами налогового контроля». И фактически в работе П.А. Худяков делает выводы не только об отношениях по установлению налогов, но и о налоговых правоотношениях. К примеру, на стр. 182-183 диссертант говорит о последствиях введения для ИТ-компаний налоговых льгот и преференций после 2022 года.

Указанные выше замечания имеют частный характер, не влияют на общую положительную оценку диссертации П.А. Худякова и не уменьшают теоретическую и практическую значимость проведенного исследования.


Результаты диссертационного исследования прошли достаточную апробацию путем обсуждения докладов на международных научно-практических конференциях. Кроме того, по теме диссертационного исследования П.А. Худякова опубликовано 7 научных работ. Автореферат диссертации соответствует содержанию диссертации.

Диссертационное исследование Павла Алексеевича Худякова по теме «Правовые аспекты налоговой конкуренции в реализации механизмов государственного регулирования» является научным исследованием актуальной проблемы, отличается новизной и обоснованностью

содержащихся в ней теоретических и практических выводов и предложений, его можно квалифицировать как целостное, логически завершенное самостоятельное научное исследование, позволяющее решить важную для публично-правовой теории задачу. На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что диссертационное исследование Павла Алексеевича Худякова на тему: «Правовые аспекты налоговой конкуренции в реализации механизмов государственного регулирования» является самостоятельной и завершенной научно-квалификационной работой, в которой содержится решение научной задачи, имеющей значение для развития публично-правовой теории и практики.

**Заключение:** Диссертация Худякова Павла Алексеевича «Правовые аспекты налоговой конкуренции в реализации механизмов государственного регулирования» является научно-квалификационной работой, в которой содержится решение задачи, имеющей важное значение для развития отрасли науки и практики, что соответствует требованиям Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 года № 842 и Порядка присуждения ученой степени кандидата наук, ученой степени доктора наук в Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, утвержденного приказом ректора ФГБОУ ВО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации» (в редакции приказа от 30 апреля 2025 года № 02-763, приказ об изм. № 02-1313 от 10.07.2025; приказ об изм. 02-1794 от 17.09.2025), а Худяков Павел Алексеевич заслуживает присуждения ему ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2 Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Официальный оппонент, доктор  
 юридических наук, Заслуженный  
 работник Высшей школы  
 Российской Федерации, профессор,  
 заведующий кафедрой финансового  
 права юридического факультета ФГБОУ  
 ВО «Воронежский государственный  
 университет».

 М.В. Карасева

«14» 05 2026 г.

394006, Воронежская область, г. Воронеж, пл. Ленина, д. 10а, корпус 9  
 тел. раб. +7 (473) 255-84-79, smv@law.vsu.ru, mvsentsova@gmail.com

